



#2

OECD:n ohjei- den kasvava merkitys kansainvälisessä verotuksessa

Marjaana Helminen



Abstract

The development of international tax law is increasingly based on different OECD models and guidelines. Originally OECD models and guidelines were followed only as recommendations, but more and more often they are implemented as binding EU directives or domestic legislation. This development raises difficult issues of application and interpretation. This article discusses the changing status of the OECD guidelines and the application and interpretation issues related to the development. The issues are illustrated using transfer pricing adjustment provisions and the provisions concerning minimum taxation of large groups of companies as examples. The author concludes that despite difficult interpretation and application issues, there are good reasons to implement OECD models and guidelines in the European Union in the form of binding EU Directives.

1. Johdanto

Kansainvälisen vero-oikeuden normit sääntelevät tilanteita, joissa vähintään kahdella valtiolla on verotuksellinen intressi. Näin ollen on selvää, että kansainvälisen verotuksen järjestelmä ei toimi parhaalla mahdollisella tavalla ilman yhdessä sovittuja pelisääntöjä mm. verotusvallan jakamiseksi valtioiden kesken. Vaikka verotus liittyy vahvasti valtioiden suvereniteettiin, valtiot ovat katsoneet tarpeelliseksi solmia kahdenvälisiä ja monenvälisiä verosopimuksia verotusvallan jakamiseksi toisaalta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja toisaalta veronkierron estämiseksi.

OECD:lla¹ on sen perustamisesta lähtien ollut merkittävä rooli valtioiden välistä verotusvallan jakamista koskevien verosopimusten sisällön ja oikean tulkinnan määrittämisessä.² Valtaosa maailman verosopimuksista perustuu jatkuvasti päivitetävään OECD:n malliverosopimuk-

"Valtaosa maailman verosopimuksista perustuu jatkuvasti päivitetävään OECD:n malliverosopimukseen."

seen³ ja niiden tulkinnessa nojaututaan OECD:n malliverosopimuksen jatkuvasti päivitetävään kommentaariin.⁴ Viime aikoina OECD:n kansainvälistä verotusta koskevat hankkeet ja niissä syntyneet suositusluonteiset mallit ja ohjeet ovat

1 Organisation for Economic Co-operation and Development.

2 Jo vuonna 1955 OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) julkaisi ensimmäisen kaksinkertaista verotusta koskevan suosituksen ja vuonna 1963 OECD julkaisi sopimusluonnoksen tulojen ja varallisuuden kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Ks. OECD 1963. Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital OECD, Paris, 1963.

3 OECD 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. OECD:n malliverosopimuksen viimeisin versio on vuodelta 2017, mutta sen taustalla ovat OECD:n vuonna 1963 ja 1977 julkaisemat verosopimusluonnokset (OECD 1963. Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital OECD, Paris, 1963 ja OECD 1977. Model Double taxation Convention on Income and on Capital, OECD, Paris, 1977). Ensimmäisen päivitetävän version malliverosopimuksesta OECD julkaisi vuonna 1992 ja sen jälkeen päivityksiä on tehty vuosina 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 ja 2017. Ks. OECD:n malliverosopimuksen historiasta ja merkityksestä OECD 2017 s. 9-12.

4 Ks. OECD 2017 kommentaariosa.

kuitenkin vaikuttaneet enenevässä määrin joko suoraan tai välillisesti myös kansainvälistä verotusta koskeviin EU-direktiiveihin ja eri valtioiden kansalliseen verolainsäädäntöön. Tämän kehityksen myötä OECD:n suositusluonteisista ohjeista on muodossa tai toisessa tullut osa sitovaa verolainsäädäntöä.

Esimerkkinä tilanteesta, jossa Suomen kansallinen verolainsäädäntö nojautuu OECD:n ohjeisiin, voidaan mainita kansainvälisten yritysten siirtohinnoitteluohjeita koskeva VML 31 §.⁵ Kyseisen säännön sanamuoto ja tulkita perustuvat OECD:n jatkuvasti päivitettyyn siirtohinnoitteluohjeisiin.⁶ Myös EU-tasolla esitetään sitovaa direktiiviä Euroopan Unionin jäsenvaltioiden siirtohinnoitteluohjeiden yhdenmukaistamiseksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisiksi ("siirtohinnoittelu

direktiiviesitys").⁷

Toisena esimerkkinä voidaan mainita jo voimassa oleva EU-direktiivi, jolla varmistetaan suurten konsernien yhteisöverotuksen vähimmäistaso ("vähimmäisverodirektiivi").⁸ Direktiivi pantiin Suomessa täytäntöön lailla suurten konsernien vähimmäisverosta (1308/2023;

⁵ Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

⁶ OECD 2022, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022. VML 31 §:ää on viimeksi muutettu lailla 16.12.2021/1142. Muutosta tehtäessä oli voimassa vielä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vuoden 2017 versio vuoden 2022 version sijaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet perustuvat OECD:n alun perin vuonna 1979 julkaisemaan siirtohinnoittelua koskevaan raporttiin "Transfer Pricing and Multinational Enterprises", mutta ohjeita on muutettu ja täydennetty useaan kertaan sen jälkeen. Ks. muutoshistoriasta OECD 2022 s. 3-5.

⁷ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing, 12.9.2023 COM (2023) 529 final. Direktiiviesitys annettiin osana ns. BEFIT-pakettia (Business in Europe: Framework for Income Taxation). BEFIT-paketin tavoitteena on saattaa voimaan yhteiset säännöt suurten konsernien yhteisöveropohjan laskemiseksi EU-valtioissa. Muut BEFIT-paketin esitykset ovat: Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) 12.9.2023 COM(2023) 532 final (BEFIT-direktiiviesitys) ja Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU 12.9.2023 COM(2023) 528 final (HOT-direktiiviesitys). Mikäli jäsenvaltiot saavuttavat yksimielisyyden siirtohinnoitteludirektiivistä, sitä on tarkoitus soveltaa 1.1.2026 lähtien. Direktiivi olisi implementoitava kansalliseen lainsäädäntöön 31.12.2025 mennessä. Ks. siirtohinnoitteludirektiiviesityksen 20 artikla.

⁸ Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa; annettu 14.2.2022. Ks. direktiivistä tarkemmin esim. Helminen, Marjaana 2024a, EU Tax Law – Direct taxation, 2024 Edition, IBFD, luku 3.5.

”vähimmäisverolaki”).⁹ Vähimmäisverodirektiivillä puolestaan pantiin täytäntöön OECD:n ns. Pilari II -mallisäännöt¹⁰. Koska vähimmäisverodirektiivi ja vähimmäisverolaki perustuvat OECD:n Pilari II -mallisääntöihin, mallisääntöjen soveltamista ja tulkintaa koskevalla OECD:n kommentaarilla¹¹ on keskeinen merkitys sekä vähimmäisverodirektiivin että

vähimmäisverolain tulkinnassa.¹²

OECD:n jatkuvasti päivittyvien ohjeiden ja mallien merkityksen korostuminen sitovien EU-vero-oikeuden normien ja kansallisen verolainsäädännön normien sisällön ja oikean tulkinnan määrittämisessä herättää monenlaisia perustavanlaatuisia kysymyksiä. Vaikeita lainsäädännön soveltamiseen ja tulkintaan liittyviä kysymyksiä aiheutuu mm. siitä, että OECD:n ohjeet ovat laajoja kokonaisuuksia, joita ei ole kirjoitettu lainsäädäntömuotoon sekä siitä, että OECD:n ohjeistus täydentyy jatkuvasti.¹³

Tässä artikkelissa tarkastellaan OECD:n kansainvälistä verotusta koskevien ohjeiden kasvavaa merkitystä, niiden lainsäädännöllisen statuksen muutosta sekä tähän kehitykseen liittyviä lainsäädännön soveltamiseen ja tulkintaan

9 Ks. direktiivin täytäntöönpanosta Suomessa esim. Salokoski, Jari 2023. Suurten konsernien vähimmäisvero: katsahdus globaaliin minimiveron täytäntöönpanoon, Suuri veropäivä, Keskuskauppakamari s. 11–22 sekä vähimmäisverolain sisällöstä Helminen, Marjaana 2024. Kansainvälinen verotus, Alma Talent, viimeisin päivitys syyskuu 2024, luku 12, Suurten konsernien vähimmäisvero.

10 OECD 2021, *The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* approved on 14 December 2021 by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Selvennyksenä todettakoon, että Pilari II -sääntöjen valmistelu tapahtui ns. inclusive frameworkissa OECD:n ja G20-maiden toimesta, joten kysymyksessä ei ole pelkästään OECD:n projekti. Pilari II on hanke, johon Euroopan Unionin jäsenvaltiot ovat sitoutuneet. Ks. Vähimmäisverodirektiivin johdanto-osan 3 kohta.

11 OECD 2024, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

12 Ks. vähimmäisverodirektiivin suhteesta vähimmäisverotusjärjestelmään liittyvään kansainväliseen kehitykseen myös esim. Burmester, Laura 2024. Globaali minimiverohanke (Pilari 2) – kotimaan sääntelyn suhde minimiverojärjestelmän kansainväliseen kehitykseen. – *Verotus 2/2024* s. 160–168.

13 OECD-vetoisen kansainvälisen verotuksen uudistamista on kritisoitu myös mm. siitä näkökulmasta, että valtaa on siirtynyt liikaa OECD:n asiantuntijoille, sekä siitä näkökulmasta, että OECD:n hankkeissa ei oteta riittävästi huomioon kehittyvien maiden näkökulmaa. Vaihtoehdoksi onkin esitetty valmistelun siirtämistä OECD:sta YK:n elimiin. Ks. esim. Sydänmaanlakka, Linda 2024. *Power and Expertise in Global Tax Governance*, *Intertax 3/2024*, s. 190–206 ja Combotoz, Stefanie 2024. *Multilateralism in tax treaty law*, Doctoral thesis, Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business, luku 8.

liittyviä haasteita. Näitä kysymyksiä tarkastellaan erityisesti Euroopan Unionin lainsäädännön ja Suomen kansallisen lainsäädännön näkökulmasta. Esimerkkinä käytetään siirtohinnoitteluokaisusääntöjä ja suurten konsernien vähimmäisveroon liittyviä sääntöjä.

2. Siirtohinnoitteluokaisusäännöt

Siirtohinnoitteluokaisusäännöt ovat sääntöjä, joilla pyritään kansallisen veropohjan turvaamiseksi rajoittamaan etuyhteydessä keskenään olevien yritysten välisiä kansainvälisiä peiteltyjä voitonsiirtoja. Yleensä siirtohinnoitteluokaisusäännöt perustuvat ns. markkinaehtoperiaatteen, jonka mukaan verotus voidaan toimittaa ikään kuin etuyhteydessä keskenään olevat yritykset olisivat toimineet keskinäisissä liiketoimissaan ja niiden hinnoittelussa kuten toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat vastaavassa tilanteessa toimineet.¹⁴

Siirtohinnoitteluokaisut perustuvat Suomessa VML 31 §:n siirtohinnoitteluokaisusääntöön ja OECD:n malliverosopimuksen¹⁵ 9 artiklaan perustuviin verosopimusartikloihin. Niiden mukaan etuyhteydessä olevien yritysten tuloa voidaan verotusta varten oikaista, mikäli etuyhteyksyritysten välisissä liiketoimissa on käytetty ehtoja, jotka poikkeavat markkinaehtoperiaatteesta.

14 Ks. siirtohinnoitteluokaisusäännöistä esim. Helminen, Marjaana 2024. Kansainvälinen verotus, Alma Talent, viimeinen päivitys syyskuu 2024, luku 9, Siirtohinnoittelu.

15 OECD 2017, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, November 2017.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla¹⁶ on suuri merkitys VML 31 §:n ja OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan perustuvien verosopimusartiklojen soveltamisessa ja tulkinnassa.¹⁷ Ohjeita ei kuitenkaan ole kirjoitettu lainsäädäntömuotoon, vaan kysymyksessä on tällä hetkellä 655 sivua pitkä yksityiskohtainen jatkuvasti täydentyvä OECD:n ohjeistus siitä, miten markkinaehtoperiaatetta tulisi soveltaa. Usein syntyykin tilanteita, joissa verollinen ja verohallinto ovat erimielisiä OECD:n ohjeistuksen merkityksestä tietyssä yksittäistapauksessa.

Juridisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät tällä hetkellä sido Suomea tai muita valtioita, elleivät ne ole vapaaehtoisesti ottaneet ohjeita osaksi sitovaa lainsäädäntöään. OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyy vain vahva suositus noudattaa niitä.¹⁸ Näin ollen, ja koska siirtohinnoitteluokaisusääntöjä ei ole Euroopan Unionissakaan vielä harmoni-

16 OECD 2022, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022.

17 Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkityksestä Suomessa esim. Helminen, Marjaana 2024. Kansainvälinen verotus, Alma Talent, viimeisin päivitys syyskuu 2024, luku 9, Siirtohinnoittelu, Markkinaehtoisen hinnan määrittäminen, Tulkinta-apuvälitteet, HE 188/2021, KHO 2013/755 (36) ja KHO 2014/2117 (119), KHO 2017/4381 (146), KHO 2018/5979 (173), KHO 2020/1502 (34), KHO 2020/1503 (35), KHO 2021/357 (73) sekä Helminen, Marjaana (2016). Finland: KHO 2014/2117 (119) – Does Article 9 Allow Reclassification of Hybrid Debt as Equity in Finland? – Tax Treaty Case Law around the Globe 2015, Ed. Lang, Michael, Linde, s. 225–226.

18 Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, Preface, kohta 16.

soitu, siirtohinnoitteluoikaisusäännöt ja OECD:n ohjeille annettu painoarvo vaihtelevat valtioittain jopa Euroopan Unionin sisällä.

Suositusluontoisuudestaan huolimatta OECD:n siirtohinnoitteluohjeille on Suomessa annettu kokonaisuudessaan vahva tulkinta-arvo VML 31 §:n tulkinnassa.¹⁹ Vuonna 2022 voimaan tulleen VML 31 §:n muutoksen²⁰ nimenomaisena tarkoituksena oli, että sen jälkeen VML 31 §:n markkinaehtoperiaate vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden markkinaehtoperiaatetta.²¹ Lakimuutoksen yhteydessä VML 31 §:ään ei kuitenkaan lisätty suoraa viittausta OECD:n ohjeisiin, vaan VML 31 §:n sanamuotoa vain muutettiin siinä määrin kuin katsottiin tarpeelliseksi, jotta siirtohinnoitteluoikaisuja voidaan Suomessa tehdä siinä laajuudessa kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sallivat. Konkreettisesti tämä toteutettiin siten, että keskeisimpiä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämiä sanamuotoja lisättiin suomen kielelle käännettynä VML 31 §:n sanamuotoon. Tällä lakiteknisellä ratkaisulla on suuri merkitys OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman kannalta.

19 Ks. HE 188/2021. Ennen 1.1.2022 alkaneiden verovuosien osalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta-arvo rajoittui Suomessa vain muuhun kuin liiketoimien uudelleenluonneldintaan, koska ennen 1.1.2022 voimaan tullutta VML 31 §:n muutosta VML 31 §:n ei katsottu mahdollistavan uudelleenluonneldintaa OECD:n ohjeiden sallimassa laajuudessa. Ks. KHO 2014/2117 (119) ja KHO 2020/1503 (35). 20 16.12.2021/1142.

21 Ks. HE 188/2021. Ks. vuonna 2022 voimaan tulleesta muutoksesta myös esim. Aine, Leena – Lehtimäki, Anna 2022, Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muutos, Verotus 3/2022, s. 282–292.

VML 31 §:ssä ei ole nimenomaista viittausta OECD:n ohjeisiin, eikä varsinaakaan mainintaa, jonka mukaan OECD:n ohjeet olisi otettu osaksi Suomen kansallista verolainsäädäntöä niiden tulevaisuudessa muutettavassa muodossaan. Tämän takia OECD:n jatkuvasti päivitettäviin siirtohinnoitteluohjeisiin ei välttämättä kaikissa tilanteissa voida vedota.

Korkein hallinto-oikeus on todennut, että muuttuneisiin OECD:n ohjeisiin ei voida nojautua takautuvasti verovelvollisen vahingoksi.²² Suomen lainsäädäntötekni- nen ratkaisu johtaakin jossain määrin staattiseen OECD:n ohjeiden huomioon ottamiseen. Jos verovelvollinen on laatinut siirtohinnoitteludokumentaation ja määritellyt siirtohinnot veroilmoituksen jättöhetken OECD:n ohjeiden mukaisesti, verovelvollisen veroilmoitusta ei voida katsoa siltä osin virheelliseksi, vaikka ohjeistus olisikin myöhemmin muuttunut. Erityinen tulkinta-arvo on sillä OECD:n ohjeen versiolla, joka oli olemassa veroilmoituksen antamishetkellä. Myöhemmin tehdyillä OECD:n ohjeiden päivityksillä on korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tulkinta-arvoa lähinnä silloin, kun kyse ei ole varsinaisesta ohjeen muutoksesta vaan ainoastaan selvennyksestä.²³

EU:n siirtohinnoitteludirektiivin voimaansaattaminen vahvistaisi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa Suomessa. Komission siirtohinnoitteludirektiiviesityksen tarkoituksena on yhdenmu- kaistaa Euroopan Unionin jäsenvaltioiden siirtohinnoitteluoikaisusääntöjä OECD:n

22 Ks. KHO 2018/5979 (173).

23 KHO 2013/755 (36) ja KHO 2021/346 (66).

siirtohinnoitteluohjeiden mukaisiksi.²⁴ Direktiivin voimaantulo²⁵ merkitsisi sitä, että OECD:n jatkuvasti täydennettävien siirtohinnoitteluohjeiden mukainen markkinaehtoperiaate tulisi osaksi sitovaa EU-lainsäädäntöä. Euroopan Unionin jäsenvaltioiden olisi sisällytettävä kansalliseen lainsäädäntöönsä säännöt, joilla varmistetaan, että siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti sovelletaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.²⁶

Siirtohinnoitteludirektiiviesityksessä OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla tarkoitetaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden

24 Ks. direktiiviesityksen 1 artikla. SEUT 288 artiklan (Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta) mukaisesti direktiivi edellyttäisi, että kaikissa EU-valtioissa olisi direktiivin minimiedellytykset täyttävät siirtohinnoitteluohjeiden säännöt, vaikka säännöt joidenkin yksityiskohdientien osalta poikkeaisivatkin toisistaan.

EU:n verotusta koskevien direktiivien voimaantulo edellyttää edelleen Euroopan Unionin jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Ks. SEUT 115 artikla. Ks. tarkemmin Helminen, Marjaana 2024a. EU Tax Law – Direct Taxation, 2024 Edition, IBFD, luku1.4.2.1.

25 EU:n verotusta koskevien direktiivien voimaantulo edellyttää edelleen Euroopan Unionin jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Ks. SEUT 115 artikla. Ks. tarkemmin Helminen, Marjaana 2024a. EU Tax Law – Direct Taxation, 2024 Edition, IBFD, luku1.4.2.1.

26 Direktiiviesityksen 14.1 artikla. Direktiivillä Euroopan Unionille luotaisiin myös mahdollisuus tulevaisuudessa omaksua tiettyjä siirtohinnoittelukysymyksiä koskevia sitovia sääntöjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden puitteissa. Neuvosto voisi Komission esityksestä antaa tarkentavia sääntöjä siitä, miten direktiiviä on sovellettava OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti. Ks. direktiiviesityksen 14 artiklan 2 ja 3 kohdat sekä 15 ja 17 artiklat.

vuoden 2022 versiota²⁷ sekä mitä tahansa siihen tulevaisuudessa tehtäviä muutoksia.²⁸ Näin ollen tulevaisuudessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden viimeisin versio olisi aina direktiiviin perustuen sitovana noudatettava. OECD:n ohjeiden merkitys olisi siten jatkossa astetta sitovampi ja dynamisempi. Sitovuus koskisi sellaisia OECD:n ohjeiden muutoksia, jotka Euroopan Unioni on hyväksynyt OECD:n Fiscal Affairs-komiteassa.²⁹

Direktiiviesityksessä ei oteta erikseen kantaa siihen, sovellettaisiinko direktiivin markkinaehtoperiaatetta viimeisimpien OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan myös silloin, jos kysymyksessä olisi liiketoimi, jonka toteuttamisen jälkeen OECD:n ohjeita on päivitetty. Lähtökohtana tällöinkin näyttäisi olevan OECD:n ohjeiden viimeisin versio.³⁰ Jos kysymyksessä olisi kuitenkin ohjeiden varsinainen muutos, eikä pelkkä tulkinnan täsmennys, verovelvollisen tulisi voida luottaa siihen, että siirtohinnoitteluohjeisiin ei ryhdytä, jos verovelvollinen on noudattanut veroilmoituksen antamisajankohtana voimassa olleita siirtohinnoitteluohjeita. Siirtohinnoitteluohjeiden ei tulisi perustua ohjeiden sellaiseen muutokseen, jota verovelvollinen ei kohtuudella voinut ottaa huomioon. Viime kädessä EU-tuomioistuimella olisi ratkaisuvallta siitä, mihin OECD:n ohjeiden versioon vetoaminen siirtohinnoitteluohjeiden tekemiseksi olisi siirtohinnoitteludirektiivin ja EU:n primäärioikeuden mukaista.

27 OECD 2022, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, January 2022.

28 Direktiiviesityksen 3 artiklan 18 kohta.

29 Ks. direktiiviesityksen 3 artiklan 18 kohta.

30 Ks. direktiiviesityksen 3 artiklan 18 kohta.

3. Suurten konsernien vähimmäisvero

Vähimmäisverolaila implementoitiin EU:n vähimmäisverodirektiivi, jolla pantiin täytäntöön OECD:n Pilari II -mallisäännöt³¹ niillä muutoksilla, joita edellytettiin sen varmistamiseksi, että direktiivi on EU:n primäärioikeuden mukainen.³² Pilari II -mallisääntöihin perustuvan monimutkaisen sääntelyn tavoitteena on varmistaa, että suuret monikansalliset konsernit maksavat maailmanlaajuisesti oikeudenmukaisen osuuden yhteisöverosta asettamalla yhteisöverotukselle yleinen vähimmäistaso.³³

Vähimmäisverodirektiivin tavoitteena on luoda kehys vähimmäisverotasolle Euroopan Unionissa OECD:n mallisääntöjen mukaisesti.³⁴ Tarkoituksena on, että Euroopan Unionin jäsenvaltioiden direktiiviin perustuvat kansalliset säännöt ovat OECD:n mallisääntöjen mukaiset ns. ehdot

31 OECD 2021, *The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* approved on 14 December 2021 by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

32 Direktiivin soveltamisalaa määriteltäessä otettiin huomioon mm. SEUT (Sopimus Euroopan Unionin Toiminnasta) 49 artiklan vapaan sijoittautumisoikeuden vaatimukset. Ks. vähimmäisverodirektiivin johdanto, 6 kappale.

33 Hyvin teknisen sääntelyn monimutkaisuutta kuvaa se, että pelkästään vähimmäisverodirektiivi on 66 sivua pitkä, OECD:n Pilari II -mallisäännöt sisältävät 70 sivua ja siihen liittyvä OECD:n kommentaari on useita satoja sivuja pitkiä.

34 Vähimmäisverodirektiivin johdanto, 33 kappale.

"Ei ole täysin selvää, missä laajuudessa OECD:n kommentaarille voidaan antaa tulkinta-arvoa."

täyttävät säännöt.³⁵ Direktiivin johdanto-osan mukaan direktiivin ja siihen perustuvien kansallisen lainsäädännön sääntöjen tulkinnan lähteenä on käytettävä OECD:n mallisääntöjen soveltamista ja tulkintaa koskevaa OECD:n kommentaaria siltä osin kuin se on yhdenmukainen direktiivin ja muun EU-oikeuden kanssa.³⁶ Kysymyksessä on useita satoja sivuja pitkä yksityiskohtainen ohjeistus.

Vähimmäisverolain ja vähimmäisverodirektiivin taustat ja tarkoitus sekä direktiivin johdanto-osan nimenomainen maininta huomioon ottaen on selvää, että OECD:n Pilari II -mallisääntöjen kommentaarilla tulee olemaan keskeinen merkitys vähimmäisverodirektiivin ja vähimmäisverolain soveltamisessa ja tulkinnassa. Ei ole kuitenkaan täysin selvää, missä laajuudessa OECD:n kommentaarille voidaan antaa tulkinta-arvoa.

35 Vähimmäisverodirektiivin johdanto, 33 kappale.

36 Vähimmäisverodirektiivin johdanto, 6 ja 24 kappaleet.

Ensinnäkin vähimmäisverodirektiivi ja vähimmäisverolaki eivät ole täysin identtisiä OECD:n Pilari II -mallisääntöjen kanssa. Esimerkiksi soveltamisala on erilainen johtuen siitä, että vähimmäisverodirektiivi ja vähimmäisverolaki soveltuvat monikansallisten konsernien lisäksi myös suuriin kotimaisiin konserneihin, jottei vähimmäisverotus aiheuttaisi ristiriitaa SEUT:n³⁷ perusvapauksien ja erityisesti vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa.³⁸ Direktiiviä ei muutenkaan voida soveltaa EU:n primäärioikeuden vastaisesti.

Toiseksi vähimmäisverodirektiivi annettiin jo 14.12.2022 heti sen jälkeen, kun Pilari II -mallisääntöjen ensimmäinen versio³⁹ oli julkaistu. Direktiivissä ei siten voitu täysin ottaa huomioon edelleen kehittyvää OECD:n ohjeistusta. OECD julkaisi konsolidoidun version Pilari II -mallisääntöjen kommentaarista vasta 25.4.2024.⁴⁰ Tässä kommentaarissa

otettiin huomioon mallisääntöjen julkaisemisen jälkeinen OECD:n ohjeistus.⁴¹ Ohjeistusta on kuitenkin sen jälkeenkin kehitetty edelleen.⁴² Vähimmäisverodirektiiviä ei sen sijaan ole muutettu sen antamisen jälkeen. Näin ollen ei ole voitu varmistaa, että vähimmäisverodirektiivi on kaikilta osin OECD:n vaatimusten mukainen, ja että sitä voidaan tulkita OECD:n kehittyvän ohjeistuksen mukaisesti. Vähimmäisverolakiin sen sijaan

41 Ks. OECD 2023 December, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>, OECD 2023 July, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf ja OECD 2023 February, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

42 Ks. esim. 17.6.2024 julkaistut hallinnolliset ohjeet. OECD 2024 June, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-june-2024.pdf>.

37 Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta.

38 Vähimmäisverodirektiivin johdanto, 6 kappale. Ks. perusvapauksista SEUT 21, 34, 45, 49, 56 ja 63 artikkelit sekä niiden merkityksestä verotuksen kannalta esim. Helminen, Marjaana 2024a. EU Tax Law – Direct Taxation, 2024 Edition, IBFD, luku 2.2.

39 OECD 2021, Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

40 OECD 2024, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

tultaneen tekemään muutoksia jo lähiaikoina, jotta se olisi linjassa OECD:n uuden ohjeistuksen kanssa.⁴³

Direktiivi ei ota nimenomaista kantaa siihen, mikä merkitys OECD:n myöhäisemmille mallisääntöjen täydennyksille tai ohjeistuksille on annettava, lukuun ottamatta tulevaisuudessa sovittavia ns. safe harbour-olettamassääntöjä.⁴⁴ Osa OECD:n uudesta ohjeistuksesta on luonteeltaan vain selventävää, mutta osa täydentää mallisääntöjä tai muuttaa niitä sellaisten tilanteiden osalta, joita ei mallisääntöjä tai direktiiviä laadittaessa vielä osattu ottaa huomioon. Direktiivi ei ota kantaa siihen, miten menetellään, jos OECD:n päivitetyn ohjeistuksen mukainen vähimmäisverolainsäädännön soveltaminen johtaa ristiriitaan direktiivin sanamuodon kanssa.⁴⁵

Käytännössä Euroopan Unionin jäsenvaltioilla on paine soveltaa vähimmäisverotusjärjestelmää OECD:n ohjeistuksen mukaisesti direktiivin mahdollisista

puutteista huolimatta.⁴⁶ Kansainvälinen vähimmäisverojärjestelmä ei toimi niin kuin on tarkoitettu, ellei sääntöjä sovelleta maailmanlaajuisesti yhdenmukaisesti. Suomessa hallitus onkin jo ryhtynyt toimeen vähimmäisverolain muuttamiseksi OECD:n uudemman ohjeistuksen mukaiseksi.⁴⁷ Muutostarpeen laajuuteen vaikuttaa se, miltä osin OECD:n muuttuneessa ohjeistuksessa voidaan katsoa olevan kyse sellaisesta muutoksesta, joka vaikuttaa veron määrään tai verovelvollisasemaan ja milloin on kyse vain tulkintaa selventävästä ohjeistuksesta.⁴⁸ Jää nähtäväksi, katsotaanko myöhemmin tarpeelliseksi täydentää myös itse vähimmäisverodirektiiviä, vai voidaanko sitä tulevaisuudessaakin tulkita direktiivin tarkoitus huomioon ottaen OECD:n kehittyvän ohjeistuksen mukaisesti.

3. Johtopäätökset

Valtioiden välinen yhteistyö on kansainväliseen verotukseen liittyvässä sääntelyssä välttämätöntä. Valtioiden rajat ylittäviä tilanteita koskeva verotus toimii parhaiten, kun valtiot maailmanlaajuisesti sitoutuvat yhdenmukaisiin sääntöihin, joita myös sovelletaan ja tukitaan yhdenmukaisesti. Tämän takia on perusteltua, että kansain-

43 Ks. HE 98/2024. Hallituksen esityseduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta, 19.9.2024 ja HE 156/2024. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 98/2024 vp) täydentämisestä, 10.10.2024. Vähimmäisverotuksen ja OECD:n ohjeistuksen monimutkaisuutta kuvaa hyvin se, että vajaan kuukauden päästä hallituksen esityksen antamisen jälkeen jouduttiin antamaan toinen hallituksen esitys, jolla korjattiin aikaisempaa esitystä.

44 Ks. tulevien safe-harbour-sääntöjen asemasta vähimmäisverodirektiivin 32 artikla.

45 Ks. näistä ongelmista myös Burmester, Laura 2024. Globaali minimiverohanke (Pilari 2) – kotimaan sääntelyn suhde minimiverojärjestelmän kansainväliseen kehitykseen. – Verotus 2/2024, s. 166.

46 Ks. tästä myös Burmester 2024, s. 167.

47 Ks. HE 98/2024 ja HE 156/2024.

48 Perustuslain (11.6.1999/731) 81.1 §:n mukaan verosta tulee säätää eduskuntalailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Ks. lainalaisuusperiaatteesta vero-oikeudessa tarkemmin esim. Knuutinen, Reijo 2015. Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811–833.

välistä verotusta kehitetään OECD:n mallien ja ohjeiden pohjalta.

Siirtohinnoitteluokaisusäännöt ja suurten konsernien vähimmäisverotus ovat esimerkkejä siitä, miten OECD:n kansainväliseen verotukseen liittyvien ohjeiden ja mallien merkitys on lisääntynyt ja niiden asema on muuttunut. OECD:n ohjeiden ja mallien vaikutus ei enää rajoitu pelkästään valtioiden välisen verotusvallan jakamista säänteleviin verosopimuksiin. Vaikutus ulottuu myös sellaisiin EU-verolainsäädännön ja kansallisen verolainsäädännön normeihin, joilla säädetään verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteita.

Yhä useammin OECD:n ohjeet otetaan tavalla tai toisella osaksi sitovaa EU-lainsäädäntöä ja kansallista lainsäädäntöä sen sijaan, että niihin nojaututtaisiin vain suositusluonteisina tulkinta-apuvälineinä. Tähän kehitykseen liittyy ongelmia, koska OECD:n ohjeet eivät ole lainsäädäntömuotoon kirjoitettuja tekstejä, vaan monisatasivuisia jatkuvasti täydennettäviä kokonaisuuksia, jotka saattavat sisältää myös ristiriitaisuuksia. Tämä aiheuttaa väistämättä vaikeita soveltamis- ja tulkintakysymyksiä.

Niin kauan kuin ei ole olemassa kansainvälistä tuomioistuinta, jolla olisi viimeinen sana OECD:n malleihin ja ohjeisiin perustuvan kansainvälisvero-oikeudellisen kansallisen lainsäädännön oikeasta tulkinnasta, kansainvälisesti yhteneväisesti sovellettaviksi tarkoitettuja sääntöjä sovelletaan ja tulkitaan väistämättä enemmän tai vähemmän eri tavalla eri valtioissa. Tämän takia onkin perusteltua, että soveltamiseen ja tulkintaan liittyvistä haasteista huolimatta Euroopan Unionissa OECD:n ohjeet otetaan direktiiveillä koordinoitusti tavalla tai toisella osaksi sitovaa EU-lainsäädäntöä. Tämä edesauttaa OECD:n ohjeisiin perustuvan kansainvälistä verotusta koskevan lainsäädännön yhtenäistä soveltamista Euroopan Unionin jäsenvaltioissa. EU-tuomioistuimella on viimeinen sana direktiivien tulkinnasta ja sen myötä myös direktiivit toimeenpanevan kansallisen lainsäädännön soveltamisen EU-oikeudenmukaisuudesta. Kun OECD:n ohjeistus otetaan direktiiveillä osaksi sitovaa EU-lainsäädäntöä, EU-tuomioistuimella on käytännössä viimeinen sana OECD:n ohjeistuksen merkityksestä Euroopan Unionissa.

Kirjoittaja

Marjaana Helminen

Marjaana Helminen on kansainvälisesti arvostettu kansainvälisen ja EU-vero-oikeuden asiantuntija. Hän toimii vertailevan vero-oikeuden professorina Helsingin yliopiston oikeustieteellisessä tiedekunnassa ja on toiminut myös mm. korkeimman hallinto-oikeuden tuomarina ja veroasiantuntijana asianajotoimisto Loyens&Loeff:ssa Amsterdamissa.

Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta
marjaana.helminen@helsinki.fi



Lähteet

Aine, L. & Lehtimäki, A. (2022). Verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muutos, *Verotus*, 3/2022, 282–292.

Burmester, L. (2024). Globaali minimiverohanke (Pilari 2) – kotimaan sääntelyn suhde minimiverojärjestelmän kansainväliseen kehitykseen. *Verotus*, 2/2024, 160–168.

Combotz, S. (2024). *Multilateralism in tax treaty law* [Doctoral thesis, Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business.]

HE 98/2024. Hallituksen esityseduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta, 19.9.2024.

HE 156/2024. Hallituksen esityseduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 98/2024 vp) täydentämisestä, 10.10.2024.

Helminen, M. (2016). Finland: KHO 2014/2117 (119) – Does Article 9 Allow Reclassification of Hybrid Debt as Equity in Finland? Teoksessa M. Lang (toim.) *Tax Treaty Case Law around the Globe 2015* (s. 225–226), Linde.

Helminen, M. (2024). *Kansainvälinen verotus*. Alma Talent.

Helminen, M. (2024a). *EU Tax Law – Direct taxation 2024 Edition*. IBFD.

Knuutinen, R. (2015). Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa, *Lakimies*, 6/2015, 811–833.

OECD (1963). *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*. OECD.

OECD (1977). *Model Double taxation Convention on Income and on Capital*. OECD.

OECD (1979). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. OECD.

OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing.

OECD (2021). *The Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing.

OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD Publishing.

OECD (2023). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD. <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>.

OECD (2023b). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf.

OECD (2023c). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

OECD (2024). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)*. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion

and Profit Shifting Project,
OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

OECD (2024b). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD. <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-june-2024.pdf>.

Proposal for a COUNCIL
DIRECTIVE on transfer pricing,
12.9.2023 COM (2023) 529 final.

Proposal for a COUNCIL
DIRECTIVE on Business in
Europe: Framework for Income
Taxation (BEFIT) 12.9.2023
COM(2023) 532 final.

Proposal for a COUNCIL
DIRECTIVE establishing a Head
Office Tax system for micro,
small and medium sized
enterprises, and amending
Directive 2011/16/EU 12.9.2023
COM(2023) 528 final.

Salokoski, J. (2023). Suurten
konsernien vähimmäisvero:
katsahdus globaaliin
minimiveron täytäntöönpanoon.
Teoksessa *Suuri veropäivä* (s.
11–22). Keskuskauppakamari.

Sydänmaanlakka, L. (2024).
Power and Expertise in Global
Tax Governance, *Intertax*,
3/2024, 190-206.